



W
28
(8902)

Documento de Trabajo

8 9 0 2

PRINCIPIOS TEORICOS

DE LA

COORDINACION IMPOSITIVA INTERNACIONAL



Jorge Onrubia Fernández

Raquel Paredes Gómez

Nº C → X-53-220493-9

Nº E → 5306533270

S U M A R I O

1. CUESTIONES PREVIAS
2. CRITERIOS DE SUJECION FISCAL Y PROBLEMAS DE DOBLE IMPOSICION Y ELUSION
 - 2.2. IMPOSICION SOBRE LA RENTA
 - 2.2.1. Alternativas teóricas en la combinación de criterios y problemas planteados
 - 2.2.2. Problemas específicos planteados por las personas jurídicas
3. MARCO JURIDICO E INSTRUMENTOS DE COORDINACION IMPOSITIVA
 - 3.1. MEDIDAS DE CARACTER UNILATERAL
 - 3.1.1. Método de deducción
 - 3.1.2. Método de exención
 - 3.1.3. Método de crédito fiscal o de imputación
 - 3.2. MEDIDAS DE CARACTER BILATERAL O MULTILATERAL
 - 3.3. ARMONIZACION FISCAL
4. ANALISIS NORMATIVO
 - 4.1. CRITERIO DE NEUTRALIDAD
 - 4.2. CRITERIO DE EQUIDAD
5. CONCLUSIONES

I. CUESTIONES PREVIAS

En el momento presente, las relaciones económicas internacionales están dotadas de un extraordinario dinamismo. Por una parte, se han intensificado las corrientes del comercio internacional y, por otra, se han desarrollado los movimientos internacionales de factores de producción. Estos fenómenos originan un aumento del grado de interdependencia de las economías nacionales que tiene importantes implicaciones en distintos órdenes y particularmente en el orden fiscal generando una creciente preocupación por los aspectos internacionales de la Hacienda Pública (Shoup, 1967; Musgrave, 1970; L. del Arco, 1977; De la Villa, 1987; G. Páramo, 1987; Gota Losada, 1987; Rosen, 1985; Albi, R. Ondarza y J.J. Rubio, 1988).

Entre las circunstancias determinantes de la mencionada dinámica y que, a su vez, justifican el interés por estos temas pueden destacarse las siguientes:

- 1) Aspiraciones de la C.E.E. de lograr un Mercado Unico Europeo
- 2) Problema del endeudamiento externo de los países en vías de desarrollo y la creciente conciencia de la mala distribución de la renta a nivel internacional.
- 3) Resurgir del comercio oriental.
- 4) Aperturismo del bloque del este.
- 5) Financiación de esfuerzos conjuntos (Naciones Unidas, OTAN, ...).
- 6) Creciente papel de la empresa multinacional.

En esta situación de economías interconexionadas, el desarrollo independiente de los sistemas fiscales nacionales bajo diferentes criterios da lugar a dos tipos principales de problemas: El problema de la doble imposición y el de la evasión y elusión fiscales que podemos considerar como los peligros más importantes derivados de la falta de coordinación en el terreno fiscal.

La doble imposición internacional, en sentido estricto, se produce cuando la renta percibida por un sujeto es gravada dos veces por impuestos iguales o semejantes exigidos por varios Estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo. (Buhler, 1968). De este modo, los elementos que caracterizan la existencia de la doble imposición internacional son: la intervención de dos o más soberanías fiscales; la identidad o similitud de impuestos; la identidad de los sujetos gravados; la identidad del periodo impositivo y la existencia de una acumulación de cargas tributarias (L. del Arco, 1977). Podemos distinguir dos tipos de causas generadoras de doble imposición internacional: la primera consiste en la disparidad de los criterios utilizados por cada Estado para definir la sujeción a gravámen que puede situarnos ante cuatro escenarios distintos:

- 1) Los países siguen criterios distintos: uno el criterio personal y otro el criterio real.
- 2) Ambos países utilizan el criterio personal de sujeción fiscal pero definido de forma diversa; en concreto, la obligación personal puede basarse en el principio de nacionalidad o el de residencia y, a su vez, éste último puede ser definido de tal modo que a un sujeto se le considere residente en dos o más países a efectos fiscales.
- 3) Ambos países utilizan el criterio real. Esta situación tampoco está exenta de conflictos debido a que, en ciertos casos, no es fácil la determinación del lugar de obtención de la renta o país de la fuente.
- 4) Las legislaciones de cada uno de los países conjugan los criterios personales con los reales. Se presentan aquí problemas de mayor complejidad ya que se unen los planteados en los tres apartados anteriores.

La segunda causa generadora de doble imposición internacional consiste en la existencia de diferencias en la forma de determinar

la base imponible. En concreto, en el Impuesto de Sociedades, pueden diferir las partidas que se consideran integrantes del beneficio a efectos fiscales y, aún cuando éstas coincidan, pueden admitirse distintos criterios para el cálculo de cada una de ellas. En este punto es preciso destacar el problema que plantean las empresas multinacionales y los llamados precios de transferencia ("transfer prices"). Estos pueden utilizarse como mecanismos de alteración artificial de los precios de los bienes y servicios intercambiados entre empresas dependientes situadas en países diferentes con el fin de modificar la distribución final del beneficio y lograr así ventajas de tipo fiscal. Las legislaciones de los distintos países pueden o no ajustar estos precios a los precios de mercado que se habrían establecido entre empresas independientes; en caso de que lo hagan pueden llegar a conclusiones diferentes respecto de lo que se entiende por precio de mercado.

Un segundo bloque de problemas que se derivan de la falta de coordinación fiscal es el integrado por la elusión y evasión. A pesar de las dificultades prácticas de la distinción de estos dos conceptos, será útil mantener la diferencia en su definición teórica: la elusión supone la utilización de las disposiciones legales existentes para evitar o reducir los impuestos; la evasión, en cambio, exige de la aplicación de métodos ilegales para el mismo fin (Albi, 1988). Existen diferentes estrategias elusoras a nivel internacional (Albi, 1988). No es éste el lugar para hacer una exposición y clasificación de las mismas; simplemente destacar cómo la utilización de los precios de transferencia antes mencionados por parte de las empresas multinacionales puede conducir, si no se emplea algún mecanismo de corrección de los mismos, al desvío de beneficios de un país a otro eludiendo en el primero el pago del impuesto. Un problema íntimamente unido con el de la elusión fiscal es el de la

llamada "fuga de cerebros" que constituye una fuerte preocupación de los países subdesarrollados. En éstos, el criterio impositivo que suele aplicarse es el de territorialidad de tal modo que los ciudadanos altamente cualificados de estos países que emigran a países desarrollados no han de pagar impuestos a su país de origen. Si además en el país de residencia el criterio impositivo utilizado es el de nacionalidad, como ocurre en Estados Unidos, existe la oportunidad de eludir el pago del impuesto. Algunos autores han propuesto que en los países subdesarrollados se extienda la obligación impositiva hacia los que están empleados en el extranjero. Esto plantea algunas cuestiones filosóficas del tipo de la relación que existe entre responsabilidades sociales y lugar de nacimiento (Rosen, 1985); en cualquier caso, como demuestran Bhagwati y Hamada (1982), si se dan ciertas condiciones razonables, la posibilidad de gravar a los emigrantes incrementa el tipo impositivo óptimo.

Los dos problemas hasta ahora analizados: doble imposición y elusión y evasión pertenecen al campo estrictamente fiscal y son, a su vez, causantes de otros dos problemas de carácter más general:

- a) Dificultad de lograr los procesos de integración
- b) Obstáculos al comercio internacional

En efecto, los problemas específicos de tipo fiscal originan obstáculos a la libre movilidad de bienes y factores entre las fronteras nacionales que constituye uno de los requisitos de los procesos de integración, obstruyendo el camino hacia el logro de lo que algunos autores han denominado "Nuevo orden económico internacional" (Rosen, 1985). Por otra parte, algunos impuestos, particularmente los aranceles y los que gravan el consumo o la producción interior, cuyos fines pueden ser recaudatorios o proteccionistas, suponen un obstáculo a la libre movilidad de bienes alejando a los factores de sus usos más eficientes y reduciendo el bienestar. Toda merma del volumen de comercio o modificación de sus flujos con respecto a los que establece el teorema de la ventaja comparativa representa un

obstáculo al desarrollo económico.

La intensidad y relevancia actual de los problemas tanto específicos como generales hasta ahora descritos se justifica, además de por la extraordinaria dinámica de las relaciones económicas internacionales en el momento presente, por la creciente importancia del Sector Público en las economías occidentales: los gastos totales de las Administraciones Públicas en porcentaje del PIB en los países de la OCDE alcanzan una media del 44,9% en el año 1984 habiendo experimentado un importante crecimiento a raíz del inicio de la crisis económica; por otra parte, el nivel de imposición, es decir, el porcentaje de impuestos totales sobre el PIB alcanza el 36,9%. Estos datos son suficientes para ilustrar la extraordinaria dimensión que ha alcanzado el Sector Público en los países desarrollados.

La consecuencia lógica que puede extraerse de la exposición anterior es la exigencia de adoptar algún tipo de medidas que eliminen los problemas planteados y que, a través de la movilidad internacional de bienes y factores de producción, nos permitan alcanzar tres tipos de objetivos:

1) Eficiencia y equidad

Estos dos objetivos últimos de la imposición nos permitirán valorar la bondad de las medidas adoptadas en el marco de un análisis normativo que desarrollaremos en páginas posteriores.

2) Logro de las ventajas derivadas del comercio internacional

Según el teorema de la ventaja comparativa (Heckscher, Ohlin y Samuelson,), cada país debe especializarse en la producción de aquellos bienes que utilizan más intensivamente el factor más abundante. Tal especialización productiva a nivel internacional determinará la cantidad y dirección de los bienes intercambiados y permitirá el aumento de la producción mundial con las ventajas que ello conlleva.

3) Ayuda a los procesos de integración económica

Existen diferentes niveles en los procesos de integración económica. En concreto, el nivel que se corresponde con la C.E.E. exige de la libre movilidad de bienes y factores productivos entre los países miembros del área integrada; en la medida en que las soluciones que aquí se propongan para resolver los problemas antes mencionados ayuden al logro de tal movilidad, estarán favoreciendo los procesos de integración económica.

Una vez justificada la necesidad de adoptar medidas para resolver los problemas planteados, será preciso definir la disciplina en el seno de la cual se trataría de dar solución a dichos problemas. En economías cuyo campo de actuación es eminentemente nacional, la teoría convencional de la hacienda pública trata de definir y maximizar una función de bienestar social fijándose al mismo tiempo objetivos de carácter distributivo. Los programas de ingresos y gastos públicos ayudarán al logro de la eficiencia y la equidad. A medida que se desarrollan el comercio internacional y la movilidad de los factores productivos, se genera un mayor grado de interdependencia de las economías bajo el cual el ámbito nacional de análisis pierde relevancia. Este cambio en el contexto de la hacienda pública de nacional a internacional tiene un peso fundamental en cuanto a la medición del bienestar social ya no bajo funciones que tan solo recojan las utilidades de los habitantes de un país, sino especificando una función de bienestar social que incluya las utilidades de todos los que viven en la tierra (Rosen, 1985). Los objetivos planteados serán, al igual que en el contexto nacional, los ya mencionados de eficiencia y equidad pero definidos ahora a nivel internacional con lo que puede producirse un conflicto entre objetivos internos e internacionales. Así, aunque desde un punto de vista formal el cambio de contexto no supone ninguna dificultad grave, en la práctica se generarán espinosos problemas de muy

difícil solución. Sin embargo, la evolución experimentada en el ámbito de actuación del Sector Público no se ha visto hasta el momento correspondida con una evolución paralela de la Teoría convencional de la hacienda pública hacia un conjunto de conocimiento más integrado y coherente que pudiese ser definido bajo la concepción de "Teoría de la Hacienda Pública Internacional" (G. Páramo, 1987; Musgrave, 1980). Las causas son diversas si bien podríamos destacar dos fundamentales: en primer lugar, la investigación sobre los programas óptimos de ingresos y gastos públicos a nivel internacional se ha visto frenada por la inexistencia de un gobierno mundial con autoridad para implantar los programas de ingresos y gastos que resultasen adecuados (Rosen, 1985; G. Páramo, 1987). En segundo lugar, la aplicación directa o indirecta de contenidos teóricos procedentes de la teoría convencional de hacienda pública (teoría del federalismo fiscal, teoría de la incidencia, imposición eficiente y efectos económicos de la imposición) ha frenado igualmente el desarrollo de la disciplina hacendística a nivel internacional (G. Páramo, 1987). Por otra parte, de los dos bloques de análisis que integran toda teoría de la hacienda pública: ingresos y gastos públicos, en el ámbito mundial, se ha dado un peso relevante al primero hasta el punto de que, en la práctica, el campo de la hacienda pública internacional se ha visto reducido al diseño de un conjunto de normas de coordinación de los países en materia impositiva (Musgrave, 1970; Shoup, 1969). Los efectos que generan las medidas de tipo arancelario así como los impuestos sobre la producción y consumo interno han sido ampliamente estudiados por la teoría del comercio internacional de tal modo que la cuestión que hoy domina los estudios de la hacienda pública internacional es la de la influencia de los impuestos sobre la movilidad de los factores productivos entre países y la necesidad de la coordinación de tales impuestos como única forma de lograr la liberalización de tales movimientos y la eficiencia y riqueza mundiales que tal liberación implica.

En el presente trabajo, se insistirá en la necesidad de coordinación fiscal como única forma de dar respuesta a los problemas que plantea la creciente internacionalización de la economía. En el epígrafe segundo se expondrán los principales criterios de sujeción fiscal aplicables en el plano de la imposición sobre la renta así como los principales problemas derivados de las diversas combinaciones de estos criterios haciendo especial hincapié en los que afectan a las personas jurídicas. El epígrafe tercero define las principales medidas de carácter unilateral, bilateral y de armonización fiscal que tratan de corregir los problemas anteriores y, por último, en el epígrafe cuarto se efectuará un análisis normativo que valorará las distintas medidas a la luz de dos criterios básicos: eficiencia y equidad.

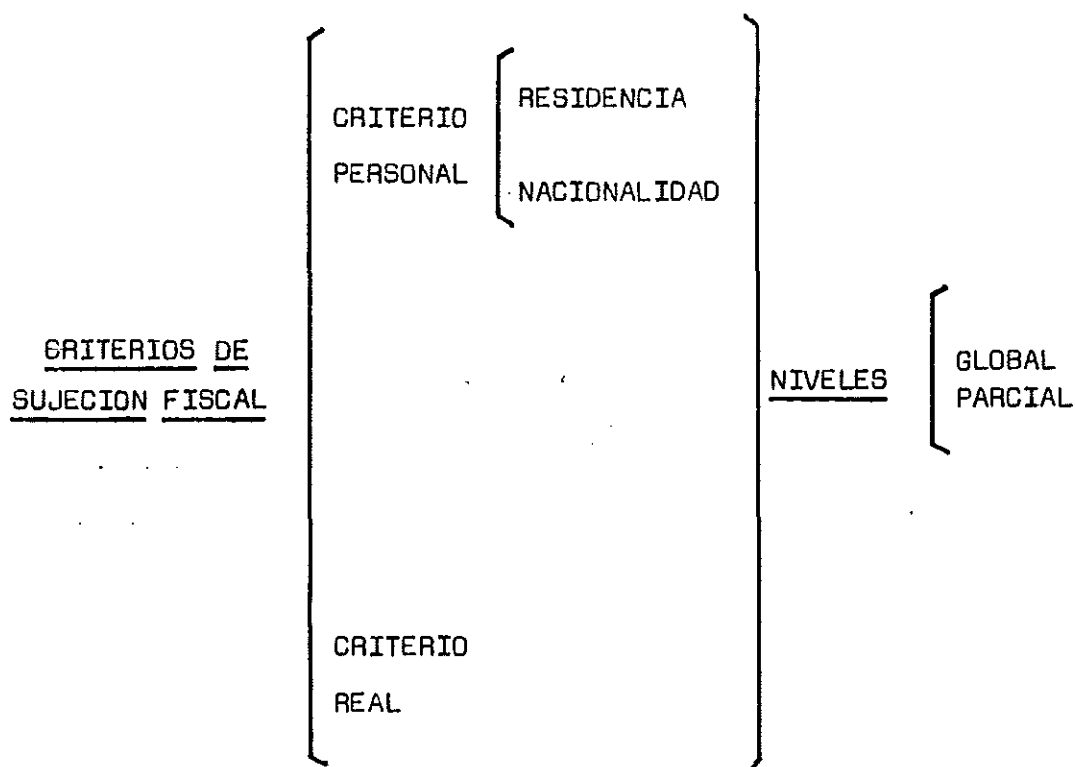
Antes de comenzar con el desarrollo de los epígrafes mencionados, será preciso destacar la dificultad clave que puede poner en peligro el logro de la coordinación fiscal. Nos referimos a la resistencia de los países a la cesión de soberanía. Según Buhler (1968) la soberanía puede definirse como la facultad total y exclusiva de un Estado de mandar, a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados, en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial. Una derivación de este derecho de autodeterminación está constituida por la posibilidad de contraer vínculos frente a otros sujetos; tales vínculos suponen limitaciones a ese derecho de autodeterminación. La tendencia fundamental en la evolución del Derecho internacional apunta hacia la limitación del carácter absoluto del poder de cada Estado mediante acuerdos con otros países u organizaciones que obligan al país en cuestión a la sumisión a las decisiones mayoritarias. En el ámbito fiscal, hay que destacar que todo proceso de coordinación se traduce en una cesión de la autonomía de acción de los países tanto mayor cuanto mayor sea el grado de coordinación a que se aspire. Así un elevado grado de coordinación impositiva exigiría que los países renunciasen a mandar en

determinadas parcelas del campo tributario para cederlas a una autoridad supranacional. Por tanto, la coordinación fiscal genera un beneficio o interés común que no es la mera suma de los intereses individuales. Frente a las ventajas de eficiencia y riqueza mundiales que lleva consigo un proceso de coordinación fiscal hay quienes piensan que la soberanía, particularmente en este terreno, no es negociable. Este es uno de los motivos que explican la utilización de los tratados bilaterales como técnica principal de coordinación fiscal. Los Estados al formularlos están visiblemente movidos por el deseo de no comprometer a sus Administraciones fiscales más allá de lo que exge el objetivo de evitar la doble imposición. Bajo la óptica de la resistencia de los países a la cesión de soberanía será siempre más favorable, de cara a paliar la doble imposición, la utilización del sistema de deducción de impuestos que el de reparto de fuentes que implica una fuerte limitación formal de la soberanía fiscal (Buhler, 1968).

2. CRITERIOS DE SUJECION FISCAL Y PROBLEMAS DE DOBLE IMPOSICION Y ELUSION

En el presente epígrafe vamos a efectuar un análisis de los distintos criterios para determinar la sujeción fiscal de una determinada renta, criterios que tienen implicaciones en el orden internacional. Nos referiremos exclusivamente a la imposición sobre la renta y en especial, a la renta que afecta a las personas jurídicas.

El cuadro siguiente expresa de forma esquemática cuales son esos criterios básicos de sujeción fiscal en el marco de la imposición sobre la renta y tiene el propósito de ordenar los conceptos que explicamos en la exposición posterior.



2.1. IMPOSICION SOBRE LA RENTA

En el marco de la imposición sobre la renta se pueden distinguir dos criterios básicos de sujeción fiscal: el criterio personal que atiende a la vinculación del titular de los derechos y obligaciones con el Estado y el criterio real que tiene presente la relación entre el hecho imponible y el lugar donde se realiza (A. Gota Losada, 1987). Desde un punto de vista exclusivamente teórico, cada uno de estos dos principios podría aplicarse en uno de los dos niveles siguientes: nivel parcial o nivel global o universal. Sin embargo, en la práctica, el criterio personal se basa en el gravámen de la renta mundial del individuo, es decir, el gravámen de toda su renta con independencia de la procedencia, interna o externa, de la misma. Se aplica, por tanto, a un nivel global o universal. Como se señala Buhler (1968), la sujeción a gravámen de la renta global constituye una de las principales conquistas de la introducción de los impuestos generales sobre la renta. El criterio real, en cambio, supone el gravámen de las rentas obtenidas en el territorio con independencia de la nacionalidad o residencia del perceptor. Existe así una limitación del impuesto a la renta de procedencia interna prescindiendo de la posibilidad de que el perceptor de tal renta obtenga otros rendimientos en el exterior.

El criterio de sujeción real ha recibido distintas denominaciones por los diversos autores estudiosos del tema; en todos ellos el significado de su concepto particular es análogo al aquí expresado. Así hay quienes hablan del criterio de territorialidad (Rosen, 1985 A. Gota Losada, 1987), del criterio de país de origen (Musgrave y Musgrave, 1981 ; G. Páramo, 1987; Buhler, 1968) o del criterio de la fuente (Albi, R. Ondarza y J.J. Rubio, 1988). La aceptación de la obligación real de contribuir se basa en el derecho de los Estados de graver a los extranjeros que obtienen ingresos en su territorio.

Además de consideraciones estrictamente fiscales, se ha tratado de evitar las ventajas en la competencia de los extranjeros frente a los nacionales que se producirían si los primeros no estuviesen sometidos a tributación (Buhler, 1968).

Según hemos señalado antes, la obligación personal se establece cuando entre el individuo y el Estado existe una especial vinculación. Se trata de determinar qué se entiende por "especial vinculación". En la práctica se utilizan dos criterios principales por los que un sujeto queda sometido a obligación personal: nacionalidad o ciudadanía y residencia. El criterio de nacionalidad o ciudadanía concibe la obligación fiscal como derivada de la pertenencia a un Estado; su aplicación exige del gravámen de la renta mundial de los nacionales, sean o no residentes. El criterio de residencia, por el contrario, supone gravar la renta mundial de los residentes, sean o no nacionales.

El concepto de nacionalidad es un concepto esencialmente jurídico que no plantea problemas de definición; la residencia, en cambio, es un concepto controvertido que puede recibir definiciones muy diversas. No obstante, es éste último el criterio imperante en la mayor parte de los sistemas tributarios habiendo sido la nacionalidad casi totalmente abandonada quedando como criterio de aplicación subsidiario para resolver los casos de doble residencia. Como importante excepción a este comportamiento general, hay que destacar el caso de los Estados Unidos cuyos nacionales, sean o no residentes, son gravados por la totalidad de su renta.

En palabras de L. del Arco (1977), el criterio personal de residencia "es aplicado por todos aquellos ordenamientos fiscales que, habiendo superado la imposición de producto, pretenden individualizar al contribuyente como titular de un conjunto agregado de rentas y afectado por unas determinadas circunstancias familiares y económicas, definidoras todas ellas de una capacidad de pago frente al fisco". Debemos definir ahora lo que se entiende por residencia.

El Modelo de Convenio de doble imposición elaborado por el Comité Fiscal de la OCDE (1977) da prioridad al criterio de residencia sobre el de nacionalidad. En el artículo cuarto del citado modelo se define la expresión "residente de un Estado contratante" como "toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga". De este modo, se utiliza el término "residente" en un sentido amplio sin prejuzgar cuales son los elementos que deben integrar dicho concepto sino que nos remite a la legislación nacional de los Estados. En las legislaciones nacionales la interpretación más habitual de residencia para las personas físicas suele coincidir con lo que Federico de Castro denomina "Quasi-domicilium" que se entiende como el lugar en que reside un individuo con el propósito de permanecer la mayor parte del año. Coincide con lo que conocemos hoy como "residencia habitual", concepto ampliamente utilizado en el Derecho internacional privado por su sencillez y mejor adecuación a las necesidades prácticas. A efectos ilustrativos señalemos brevemente qué es lo que establece a este respecto el ordenamiento tributario español. La Ley 44/1978 de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas distingue en el artículo cuarto dos tipos de sujetos pasivos del impuesto: los sometidos por obligación real y los sujetos por obligación personal. Es la residencia habitual en territorio español el criterio para determinar la obligación personal de contribuir y, a su vez, el artículo sexto especifica lo que hay que entender por residencia habitual que es la permanencia por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en el territorio español sin tener en cuenta las ausencias cuando, por las circunstancias en las que se realicen, pueda inducirse que aquellas no tendrán una duración superior a tres años.

Al igual que en la imposición personal, en el campo societario no existe un concepto único de residencia fiscal. Las distintas

legislaciones proporcionan definiciones diversas haciendo depender dicha residencia de, por ejemplo, el lugar de constitución, el lugar donde radique la sede de dirección efectiva, el lugar del domicilio social o considerando residentes a las empresas que se hayan constituido de acuerdo con las leyes de un país determinado. En el caso concreto de España, la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, distingue dos formas en la obligación de contribuir: personal y real. La sujeción a obligación personal viene determinada, según establece el artículo cuarto, por la residencia, es decir, estarán sujetos a obligación personal los sujetos pasivos que sean residentes en España. El artículo sexto precisa que la renta sometida para los sujetos por obligación personal será la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. El problema principal que plantea esta modalidad de sujeción es determinar cuando una sociedad es residente en España. El artículo noveno de la Ley 61/1978 da respuesta a esta cuestión destacando que se considerarán entidades residentes en España aquellas que cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español, entendiéndose por sede de dirección efectiva, el lugar donde está centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Así pues, la ley fiscal española considera residentes a las sociedades constituidas conforme a las leyes españolas que, según establece nuestra legislación mercantil, tendrán obligatoriamente el domicilio en territorio nacional (art. 5 de la Ley de Sociedades Anónimas y art. 4 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad

Limitada). Por otra parte, al establecer la disyuntiva de que pueden no estar constituidas conforme a las leyes españolas pero tener el domicilio social en este país, parece hacer referencia a las sociedades constituidas en el extranjero que adquieran la nacionalidad española. Por último, un tercer criterio para definir la residencia es el del lugar donde radique la sede de dirección efectiva que es, además, el criterio para resolver los conflictos de doble residencia de personas jurídicas que puedan plantearse entre dos Estados contratantes según el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE (1977).

Una vez definidos los criterios básicos de sujeción en el marco de la imposición sobre las rentas, analizaremos en los dos subpartados siguientes los problemas de doble imposición y evasión y elusión fiscales que tales criterios plantean; en el primero se expondrán de forma esquemática cómo diferentes posibilidades teóricas en la combinación de criterios pueden generar problemas de doble imposición y en el segundo los problemas específicos que afectan a la imposición societaria.

2.1.1. ALTERNATIVAS TEORICAS EN LA COMBINACION DE CRITERIOS Y PROBLEMAS PLANTEADOS

Las reglas de asignación de impuestos que hemos mencionado, si bien ordenan inicialmente el tema, no lo resuelven porque las diversas soberanías tributarias, al aplicar criterios fiscales distintos, originan una variedad de problemas de doble imposición. En el epígrafe anterior, al enumerar las causas de la doble imposición internacional, distinguíamos las siguientes cuatro posibilidades teóricas en la combinación de criterios:

- Los países siguen criterios distintos: uno el personal y otro el real.

- Las legislaciones de cada uno de los países conjugan los criterios personales con los reales.
- Ambos países utilizan el criterio real.
- Ambos países utilizan el criterio personal.

A su vez, la última de estas cuatro alternativas puede presentarse de tres modos distintos:

- Los países utilizan criterios de obligación personal diferentes: uno basado en la residencia y otro en la nacionalidad.
- Ambos países utilizan el concepto de obligación personal basado en la nacionalidad.
- Ambos países utilizan el concepto de obligación personal basado en la residencia.

En resumen, se pueden distinguir seis posibilidades teóricas que pasamos a analizar brevemente a continuación:

1) PERSONAL - REAL

Un país utiliza el criterio personal y otro el real. Imaginemos dos Estados A y B, de tal modo que los residentes de A obtienen rentas en A y B (Y_{AA} , Y_{AB} , respectivamente) y los residentes de B obtienen también rentas tanto en A como en B (Y_{BA} , Y_{BB} , respectivamente). Si el país A utiliza el criterio personal y el B el real, las bases imponibles de A y B serían las siguientes:

	CRITERIO PERSONAL	CRITERIO REAL
B.I. "A"	$Y_{AA} + Y_{AB}$	
B.I. "B"		$Y_{BB} + Y_{AB}$

Como puede observarse, la renta que el individuo del país A ha obtenido en el país B (Y_{AB}) ha sido doblemente gravada: en el país A en función del criterio personal y en el país B en función del criterio real.

2) PERSONAL Y REAL - PERSONAL Y REAL

En efecto, los Estados pueden aplicar simultáneamente los dos principios tanto por razones de soberanía como recaudatorias. Siguiendo con nuestro ejemplo, las bases imponibles de A y de B serían:

	CRITERIO PERSONAL	CRITERIO REAL
B.I. "A"	$Y_{AA} + Y_{AB}$	Y_{BA}
B.I. "B"	$Y_{BA} + Y_{BB}$	Y_{AB}

Podemos observar con claridad como el problema de doble imposición que aparecía se hace ahora más complejo afectando tanto a la renta del individuo del país A obtenida en B (Y_{AB}) como a la del individuo del país B obtenida en A (Y_{BA}); es decir, la renta obtenida fuera de un país es gravada tanto por el país de la fuente u origen de la renta como por el país de residencia o nacionalidad del perceptor.

3) REAL - REAL

Si los dos países utilizan el criterio real de sujeción fiscal, el reparto de bases imponibles que se obtendría sería del tipo siguiente:

	CRITERIO PERSONAL	CRITERIO REAL
B.I. "A"		$Y_{AA} + Y_{BA}$
B.I. "B"		$Y_{BB} + Y_{AB}$

Este cuadro parece reflejar un panorama ideal porque son gravadas todas las rentas que han obtenido ambos indivi-
duos, es decir, teóricamente al menos ninguna renta escapa del impuesto y, además, porque no se produce el inconveniente de doble imposición que se producía en los dos casos anteriores. Sin embargo, esta situación tampoco está exenta de conflictos debido a que, en ciertos casos, no es fácil la determinación del lugar de obtención de la renta o país de la fuente dándose así oportunidades para la elusión del impuesto o la doble imposición sobre ciertas rentas. Por otra parte, y con respecto a la imposición sobre la renta de las personas físicas, existe la convicción, en la mayor parte de los países, de que este impuesto debe tener, además de una función recaudatoria una función redistributiva y por ello se acepta con generalidad la aplicación de tarifas progresivas sobre la base imponible; la base imponible ha de recoger la renta mundial del sujeto para dar efectividad a la progresividad del gravámen y en la cuota se suelen incluir una serie de deducciones familiares que tratan de que la cantidad a ingresar por el sujeto sea inversamente proporcional a sus cargas familiares y otras deducciones que tratan de incentivar ciertas conductas. Como puede observarse, la concepción expuesta en cuanto a la imposición sobre la renta de las personas físicas va inevitablemente unida a la idea de "personalización del tributo" lo que es opuesto a la aplicación del criterio real de imposición en ambos países que constituye la alternativa que estamos analizando. En resumen, esta tercera posibilidad teórica presenta un inconveniente fundamental de tipo ideológico para ser aceptada en los países más avanzados.

4) PERSONAL EN FUNCION DE LA RESIDENCIA - PERSONAL EN FUNCION DE LA NACIONALIDAD

En este caso, los dos países utilizan el criterio personal pero definido de distinta forma: en función de la nacionalidad (país A) o en función de la residencia (país B).

En una situación hipotética en que todos y cada uno de los nacidos en un país determinado fuesen también residentes del mismo, no se plantearía problema alguno de doble imposición fuera cual fuese el lugar de obtención de las rentas. Como es obvio, la ausencia de problemas deriva de que, a efectos prácticos, es como si existiese un sólo criterio ya que ambos coinciden. Los casos más conflictivos que nos planteamos aquí son los dos siguientes:

- Individuo de nacionalidad A que reside en el país B
- Individuo de nacionalidad B que reside en el país A

Las bases imponibles de cada uno de estos dos países vendrían expresadas en el cuadro que presentamos a continuación:

	Pº DE NACIONALIDAD	Pº DE RESIDENCIA
B.I. "A"	$Y_{AA} + Y_{AB}$	
B.I. "B"		$Y_{AA} + Y_{AB}$

Como puede observarse, el sujeto nacido en A sufre un doble gravámen sobre la totalidad de sus rentas; el nacido en B, en cambio no tiene que tributar en ninguno de los dos países por ninguna de sus rentas. En resumen, se generan problemas de doble imposición en el primer caso y de elusión en el segundo.

5) PERSONAL EN FUNCION DE LA NACIONALIDAD - PERSONAL EN FUNCION DE LA NACIONALIDAD

Si los dos países utilizan el criterio personal basado en la nacionalidad, el reparto de las bases imponibles se efectuaría del siguiente modo:

	Pº DE NACIONALIDAD	Pº DE RESIDENCIA
B.I. "A"	$Y_{AA} + Y_{AB}$	
B.I. "B"	$Y_{BA} + Y_{BB}$	

es decir, cada país gravaría la renta de los nacidos en su territorio; como un individuo no puede haber nacido en dos sitios a la vez, no se generarían problemas de doble imposición. Ahora bien, la nacionalidad es un concepto jurídico de tal modo que un sujeto puede perder su nacionalidad y obtener otra distinta; este caso tampoco plantearía problemas. La única situación que constituiría fuente de conflictos sería la de aquellas personas que poseen doble nacionalidad. Habría que determinar con cual de los países estarían tributariamente vinculados por su renta mundial.

6) PERSONAL EN FUNCIÓN DE LA RESIDENCIA - PERSONAL EN FUNCION DE LA RESIDENCIA. EL PROBLEMA DE LA DOBLE RESIDENCIA

Como hemos explicado en páginas anteriores, a diferencia del concepto de nacionalidad, la residencia es un concepto controvertido que puede recibir definiciones muy diversas. Se puede definir por ejemplo en función de la utilización de una vivienda permanente en un determinado país o la permanencia durante un cierto número de días en ese país como ocurre en España.

Supongamos que el país A define la residencia como la permanencia en territorio nacional durante más de N días durante el año natural y el país B considera residentes a los que posean una vivienda permanente en su territorio. Imaginemos un individuo que permanece más de N días en el país A pero utiliza también una vivienda propia en el país B; las bases imponibles de cada uno de los países serían las expresadas en el cuadro:

	PERMANENCIA EN EL TERRITORIO	VIVIENDA PERMANENTE
B.I. "A"	$Y_A + Y_B$	
B.I. "B"		$Y_A + Y_B$

siendo Y_A , Y_B , las rentas que el individuo obtiene en los países A y B respectivamente. La conclusión es que el sujeto soporta un doble gravámen sobre el total de su renta porque, a pesar de que los dos países utilizan el criterio personal basado en la residencia, definen ésta de forma diversa y el individuo resulta ser residente de dos países al mismo tiempo; por ello, este problema se conoce como el problema de la "doble residencia". Este conflicto de gravámen múltiple se presenta incluso en aquellos casos en que ambos países definen la residencia de modo análogo. Imaginemos dos países que definen la residencia del mismo modo en que lo hace el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español: Residente es aquel sujeto que vive más de 183 días durante el año natural en territorio nacional y, para efectuar este cómputo, no se tendrán en cuenta las ausencias que, por las circunstancias en que se realicen, pueda inducirse que no tendrán una duración superior a tres años. Se

producirán supuestos de doble residencia en todos aquellos casos en que los individuos nacidos en A permanezcan más de seis meses en B (siendo, por tanto, residentes de B) sin perder su residencia de origen.

Los Convenios para evitar la doble imposición han tratado de ofrecer una solución satisfactoria a este problema mediante tres alternativas diferentes:

- a) Renuncia a los criterios personales y efectuar una distribución de la materia imponible en función de criterios territoriales o reales (Convenio elaborado por la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1971 para su utilización por los países del Pacto Andino).
- b) Otros convenios admiten la aplicación del criterio personal en función de un determinado nexo subjetivo. Si dos países reclaman el derecho al gravámen de la renta mundial porque existe para ambos ese derecho, se prorratea el impuesto de acuerdo con unas normas fijadas en el propio convenio (Modelos de Convenio elaborados por la Sociedad de Naciones: 1928, 1943, 1946).
- c) Por último, ante el conflicto que se produce cuando dos países reclaman el derecho a gravar a un sujeto en función de la existencia para ambos de un nexo territorial, el convenio establece las reglas para atribuir la competencia activa tan sólo a uno de ellos. Esta es la solución preconizada por el Convenio Modelo de la OCDE (1977). En concreto, el artículo cuarto del citado modelo, ante los conflictos de doble residencia que puedan plantearse ofrece una serie de reglas con el siguiente orden de preferencia: vivienda permanente, centro de intereses vitales, residencia habitual y nacionalidad.

Como ya señalamos en páginas anteriores para el Modelo de la OCDE el criterio de sujeción personal básico es el de residencia quedando la nacionalidad como criterio subsidiario aplicable para resolver los conflictos de doble residencia. Si un individuo fuera nacional de dos Estados o no lo fuese de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso según un acuerdo amistoso en función de lo regulado en el artículo 25 del mencionado modelo.

En relación a los conflictos de doble residencia que puedan plantearse en el caso de las personas jurídicas, el criterio decisorio de la residencia es el de sede de dirección efectiva.

2.1.2. PROBLEMAS ESPECIFICOS PLANTEADOS POR LAS PERSONAS JURIDICAS

Hasta el momento nos hemos limitado a efectuar una descripción de los criterios de sujeción fiscal así como un breve análisis de los problemas que plantean determinadas combinaciones de dichos criterios, todo ello en relación a la imposición sobre la renta sin distinguir, salvo casos puntuales, entre la coordinación de los impuestos personales y los societarios. En el presente apartado, se tratará de efectuar una breve excursión en el campo de las personas jurídicas para determinar cuales son los principales problemas, en relación a la coordinación impositiva, que a ellas afectan. Podríamos distinguir dos cuestiones esenciales en relación a este tema:

- 1) Dificultades en la distribución de beneficios entre países.
- 2) La cláusula de aplazamiento y los paraísos fiscales.

1) Dificultades en la distribución de beneficios entre países

Uno de los criterios de asignación impositiva que hemos definido antes es el criterio real o de territorialidad. Según él, los países deberían tener derecho a gravar aquellos beneficios que tienen su origen dentro de sus fronteras. Sin embargo, el cálculo de la renta "originada" en un determinado país no es siempre sencillo; en particular, se hace especialmente complejo para el caso de aquellas empresas que desarrollan una actividad internacional, es decir, las llamadas empresas multinacionales para las que será muy difícil la determinación de la parte de beneficios que obtienen en países distintos. En efecto, si una sociedad opera en diversos países a través de filiales o sucursales, la asignación de los beneficios a sus respectivos lugares de origen no es obvia. Normalmente el procedimiento que se utiliza en la actualidad para la distribución de beneficios entre establecimientos internos y externos es el de "contabilidad separada" también denominado "sistema de distancia" (Rosen, 1985) que consiste en que, a efectos del cálculo del beneficio imponible, cada filial, sucursal o, en general, cada establecimiento permanente se trata como una empresa diferente que opera de modo independiente. Este sistema puede plantear tres tipos de problemas: en primer lugar hemos de señalar que, desde el punto de vista de la empresa, algunos factores de producción son considerados como bienes públicos (Rosen, 1985). Como ejemplo, supongamos que las actividades de investigación y desarrollo (I+D) se realizan en su totalidad en la casa matriz y los resultados positivos puedan ser utilizados por todos los establecimientos de la empresa. La aplicación estricta del principio de contabilidad separada exigiría que la matriz dedujese todos los gastos en I+D. Desde un punto de vista económico, este procedimiento

carece de sentido, pero no está nada claro como debe efectuarse esa distribución de gastos. En la práctica se han diseñado algunas reglas un tanto arbitrarias como la distribución de costes de la casa matriz utilizando una fórmula basada en las ventas e inmovilizado de cada establecimiento. A este enfoque se le conoce como "imputación según la participación" (Rosen, 1986).

Un segundo tipo de problemas se plantean cuando la actividad económica internacional se desarrolla a través de establecimientos más o menos permanentes que por sus especiales características (obras, montajes, oficinas de representación...) es difícil que exista en el país de la fuente de la renta el respaldo documental y administrativo necesario para aplicar el método de contabilidad separada (Albí, 1988). Se han aplicado diversas fórmulas para tratar de resolver esta falta de información; dichas fórmulas pueden ser más o menos acertadas según los casos. Las más utilizadas suelen aplicar como variables las relaciones entre el capital y el número de trabajadores empleados en los diferentes lugares, por el lado de la oferta, y entre las ventas realizadas en diferentes lugares, por el lado de la demanda.

En tercer y último lugar, hemos de insistir en el problema que plantea la utilización por parte de las empresas multinacionales de los precios de transferencia ("transfer prices"). Las Administraciones tributarias pueden tratar de ajustar dichos precios para evitar su utilización fraudulenta; por ejemplo pueden calcular los precios como los que se habrían fijado en transacciones que se hubiesen realizado entre empresas independientes, es decir, el precio de mercado. Aunque las Administraciones tributarias de dos Estados coincidan en esta técnica, pueden llegar a conclusiones

diferentes respecto de lo que es el precio de mercado generándose así problemas de doble imposición.

2) La cláusula de aplazamiento y los paraísos fiscales

Algunos autores (Musgrave y Musgrave (1981); Rosen, 1985, entre otros) destacan las importantes implicaciones que tiene el tratamiento impositivo diferencial que reciben las sucursales y filiales en el extranjero. En concreto, una sociedad de los Estados Unidos que opere en el extranjero a través de una sucursal tributará en el país de origen de la renta por obligación real; pero además, a efectos del impuesto de los Estados Unidos, los beneficios de la sociedad matriz y los de la sucursal se integran y tributan por obligación personal. En el epígrafe siguiente, se tratará sobre los mecanismos para evitar la doble imposición que aquí se produce. Diferente es el caso de una sociedad americana que opere en el extranjero a través de una filial. Aunque dicha filial sea propiedad de la sociedad americana, está constituida como sociedad anónima en el extranjero y legalmente constituye una entidad separada. Los beneficios de la filial tributan en el país de origen por obligación personal; sin embargo tales beneficios no tributarán en Estados Unidos hasta el momento en que se produzca su repatriación, momento en que formará parte de la base imponible como dividendos obtenidos por la casa matriz. Se produce, por tanto, un aplazamiento en el pago del tributo que se basa en la suposición de que la filial extranjera es un entidad plenamente separada, suposición, en muchos casos, totalmente ficticia. Como es evidente, la postergación produce pérdida de ingresos impositivos para el país en que radica la casa matriz; podemos preguntarnos si para la empresa resulta o no ventajosa esta situación. La respuesta depende del

resultado de la comparación entre el tipo impositivo efecti
vo aplicado en el extranjero y el nacional. El aplazamiento
tendría poco interés para la sociedad matriz si el impuesto
extranjero no fuese mucho menor que el nacional. Sin embar-
go, en la realidad los tipos impositivos aplicables en Estada
dos Unidos, por ejemplo, son muy superiores a los de los paí
ses en vías de desarrollo. La no repatriación de beneficios
proporciona así importantes ventajas de tipo fiscal y favo-
rece la instalación de capitales en los llamados paraísos
fiscales ("fiscal haven").

3. MARCO JURIDICO E INSTRUMENTOS DE COORDINACION IMPOSITIVA

Una vez descritos en el epígrafe anterior los criterios básicos de sujeción fiscal así como los problemas de doble imposición, elusión y evasión fiscal que tales criterios plantean, analizaremos aquí los principales instrumentos a través de los cuales se trata de dar solución a los problemas planteados. Los niveles jurídicos en que las posibles medidas pueden aplicarse son los tres siguientes: nivel unilateral, convenios de carácter bi o multilateral y, como grado más elevado de coordinación impositiva, existen los procesos de armonización fiscal.

3.1. MEDIDAS DE CARACTER UNILATERAL

Las medidas unilaterales son las adoptadas por legislación interna de un Estado de modo independiente sin considerar la existencia de compensaciones recíprocas aplicadas por otro país. Su finalidad es evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a la autoridad fiscal que establece las normas. Prácticamente todos los países desarrollados incluyen en su legislación fiscal mecanismos para evitar la doble imposición internacional. Entre tales mecanismos existen algunos que evitan totalmente el problema y otros que sólo lo mitigan de forma parcial. Entre estos últimos podrían mencionarse los tres siguientes:

- 1) Gravar en el país de residencia las rentas procedentes del extranjero sometiéndolas a unos tipos de gravámen más reducidos que los aplicables a las rentas obtenidas en el interior del país, pero sin tomar en cuenta los impuestos soportados en el país de la fuente.
- 2) Aplazamiento del impuesto ("tax deferral") que como hemos explicado en páginas anteriores consiste en el aplazamiento

del impuesto del país de residencia hasta que los rendimientos llegan a su territorio. Suele aplicarse a los beneficios obtenidos mediante una filial en el extranjero. Algunos autores consideran que éste es un mecanismo para mitigar de forma parcial la doble imposición, pero aquí coincidimos con Félix de Luis (1987) en que esto más que un método para evitar la doble imposición internacional es una consecuencia de que no pueda gravarse a las sociedades residentes en el extranjero por los beneficios que mantengan allí.

- 3) Método de deducción. Este es el mecanismo más importante y más ampliamente utilizado para evitar de forma parcial la doble imposición. Lo analizaremos por ello más detenidamente.

Los principales métodos que tratan de eliminar totalmente la imposición múltiple son el método de exención y el de crédito fiscal o imputación.

3.1.1. METODO DE DEDUCCION

En el método de deducción, para el cálculo de la base imponible del impuesto del país de residencia, pueden deducirse los impuestos pagados en el país de la fuente. Las rentas procedentes del extranjero soportan la tributación de los dos países, pero la del país de residencia resulta aminorada al poderse considerar el impuesto extranjero como gasto deducible. Con este sistema sólo se compensa parcialmente el impuesto extranjero en una cantidad que coincide con el producto del tipo marginal de gravámen por el impuesto extranjero que se deduce como gasto; salvo en el supuesto meramente teórico de que la imposición del país de la fuente fuese del 100 por 100, siempre se producirá cierto grado de doble imposición.

3.1.2. METODO DE EXENCION

Una forma de eliminar totalmente la doble imposición internacional es el reparto o división de las bases imponibles de renta y patrimonio que corresponden al país y al extranjero mediante el método de exención. Este método consiste en que la renta tributa exclusivamente en uno de los países afectados quedando exenta en los restantes. Dicha exención puede concederse por el país de la fuente (exención en origen) o por el de residencia del perceptor (exención en destino). La justificación básica de que ciertos Estados decidan la exención de ciertas rentas ha de buscarse en la idea de reciprocidad, es decir, un Estado concede la exención de cierto tipo de rentas con origen en un país extranjero a la espera de que, recíprocamente, en este país se conceda la exención de las rentas de este tipo con origen en el primero.

El método de exención se aplica bajo dos modalidades: Exención integral y exención con progresividad. Con el método de exención integral y bajo la modalidad de exención en destino, el país de origen grava la renta obtenida en su territorio y el país de residencia no incluye dicha renta en la base imponible ni la utiliza para el cálculo del tipo impositivo a aplicar. Dicho de otra forma, el país de residencia renuncia totalmente a tomar en cuenta las rentas procedentes del extranjero a todos los efectos: no sólo no grava directamente estas rentas sino que no influyen tampoco en el cálculo del tipo aplicable a las rentas obtenidas en el interior. Con el método de exención con progresividad, por el contrario, aunque las rentas obtenidas en el extranjero no se someten a gravámen se suman a las rentas nacionales con el fin de determinar el tipo medio aplicable; la cuota será el producto de la base imponible de procedencia interior por el tipo medio de gravámen calculado. Como es obvio, cuando el país de residencia aplica un tipo de gravámen proporcional, se llega al mismo resultado con las dos modalidades del método de exención.

3.1.3. METODO DE CREDITO FISCAL O DE IMPUTACION

Con el método de crédito fiscal, el país de residencia grava la totalidad de las rentas, tanto si se obtienen en el territorio nacional como en el extranjero, pero de la cuota obtenida se permite la deducción de los impuestos exigidos en el país de la fuente; así pues, con este sistema se efectúa una división de cuotas entre países a diferencia del método de exención que, como hemos visto, supone una división de bases.

La imputación puede presentarse bajo distintas modalidades; destacan entre ellas la imputación integral y la imputación ordinaria. En el sistema de imputación integral, el Estado de residencia permite la deducción total de la cuota soportada en el extranjero de modo que, si el impuesto extranjero excede del impuesto del país de residencia, éste deberá devolver el exceso al contribuyente. El sistema de imputación ordinaria recibe esa denominación porque es el más utilizado en la práctica. Se admite de nuevo la imputación de los impuestos pagados en el extranjero pero sin que tal deducción supere el importe de la cuota que correspondería pagar en el país de residencia por las rentas de procedencia extranjera. Con este método que también se llama método de crédito de impuesto con tope máximo, la deducción de la cuota a pagar en el país de residencia no puede exceder de la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El impuesto pagado en el país de origen de la renta.
- b) El resultado del producto del tipo medio de gravámen del país de residencia por la base imponible gravada en el país de origen de la renta.

Por tanto, con este sistema se elimina exclusivamente el solapamiento de impuestos ya que si uno de los países tiene un tipo superior, ese exceso no queda compensado. Para el cálculo de los límites de imputación pueden utilizarse dos procedimientos: el del límite por país y el del límite global para todas las rentas de fuente

extranjera. Como podría demostrarse con un ejemplo numérico, el límite global es más interesante para el contribuyente siempre que éste obtenga rentas en varios países en uno de los cuales se exija un impuesto superior al del país de residencia y en otro inferior. En cambio, el cálculo país por país puede resultar más beneficioso si un contribuyente, por sus actividades en el extranjero, obtiene beneficios en un país y pérdidas en otro.

El método de imputación plantea una serie de cuestiones entre las que podemos destacar las tres siguientes:

1) Impuestos extranjeros que pueden ser imputados

Normalmente la posibilidad de deducción en la cuota del impuesto pagado en el extranjero sólo es admisible cuando el impuesto extranjero sea de la misma naturaleza que aquel de cuya cuota se va a deducir. Así de los impuestos que gravan la renta de las personas físicas, en el país de residencia se permite la deducción de impuestos de naturaleza análoga pagados en el país de la fuente entre los que se incluyen tanto los impuestos globales como los de producto sobre clases concretas de renta; en el caso de las sociedades, se permite la deducción de los impuestos sobre los beneficios incluidos aquellos que recaen sobre los beneficios extraordinarios. En cambio, para poder realizarse la imputación, no es necesario que se trate de impuestos exigidos por el mismo nivel político.

En este sentido, hemos de destacar una práctica que puede poner en peligro la efectividad de esta técnica. Consiste en la tendencia de algunos países a imponer fuertes restricciones sobre el tipo de impuestos para los que se permite la imputación.

2) Personas con derecho a imputar el impuesto extranjero

La imputación sólo se concede a las personas sometidas

en el país por la totalidad de su renta, es decir, por su renta mundial. No tienen derecho a tal imputación los sujetos gravados sólo por obligación real por las rentas obtenidas en el país.

Una cuestión interesante es la que se plantea para los establecimientos permanentes situados en un país que obtienen rendimientos tanto en ese país como en el extranjero. ¿Tienen derecho a deducir los impuestos pagados al país de donde procedan los rendimientos extranjeros?. En general, se considera que no existe ese derecho por dos motivos: en primer lugar porque normalmente a los establecimientos permanentes no se les considera residentes del país donde están situados; no se les grava, por tanto, por su renta mundial y no tiene justificación la deducción de los impuestos pagados en el extranjero. Por otra parte, es el país de residencia de la sociedad el que imputará todos los impuestos extranjeros tanto los pagados en el país donde se encuentre el establecimiento como en otros países donde éste pueda obtener rendimientos.

3) Elevación abusiva de los impuestos en origen

Bajo el sistema del crédito fiscal integral o sin límite, el país de residencia permite la imputación de todo el impuesto pagado en el extranjero de tal modo que si el tipo impositivo externo supera al interno, el país de residencia ha de reintegrar una cantidad al contribuyente. Un peligro de este sistema tan permisivo es la inclinación de algunos países fuente a aumentar los tipos impositivos en origen con la idea de que no se desalentará a los inversores extranjeros ya que éstos tributarán efectivamente por los tipos establecidos en su país de residencia. Naturalmente, el sistema de imputación con tope máximo que, como hemos señalado antes, es el más utilizado logra eliminar este tipo de comportamiento.

Además de los dos métodos mencionados, existen otros dos que tratan de reducir aún más la tributación soportada o incluso conceder un crédito fiscal. Nos referimos al crédito por impuesto subyacente ("underlying tax credit") y a la deducción por impuestos no pagados ("tax sparing"). El crédito por impuesto subyacente permite no sólo la deducción de todos los impuestos extranjeros que se hayan soportado desde un punto de vista jurídico sino también los soportados desde un punto de vista económico. Así por ejemplo, se puede permitir que un accionista deduzca de la cuota tributaria del país de residencia los impuestos pagados por la sociedad extranjera respecto de sus beneficios y los impuestos que han recaído sobre los dividendos en el país de origen. De este modo se logra aminorar el problema de la doble imposición de dividendos (doble imposición económica) a nivel internacional. El método de imputación de impuestos no pagados constituye una técnica muy especializada de crédito fiscal que suele utilizarse en el marco de los convenios de carácter bilateral. Consiste en que el país de residencia permite la imputación de los impuestos que efectivamente se hayan pagado en el país de la fuente y de aquellos otros que debían haberse pagado pero que, de hecho no lo han sido por ser aplicable una exención o desgravación impositiva en el país de origen de la renta. La posibilidad de incluir la cláusula de "tax sparing" en los convenios suele plantearse en aquellos firmados entre países industrializados y países en vías de desarrollo, es decir, entre países exportadores e importadores de capital. La razón de su introducción es eliminar la objeción que plantean los países en desarrollo al método de imputación; consideran que este método anula la eficacia de los incentivos fiscales que conceden para atraer capitales.

3.2. MEDIDAS DE CARACTER BILATERAL O MULTILATERAL

Las medidas de carácter unilateral, al ser adoptadas por la legislación interna de un Estado de modo independiente, presentan una eficacia restringida para eliminar la doble imposición ya que no existe coordinación alguna entre las Administraciones fiscales de los distintos países. Frente a ellas existen medidas de carácter bilateral que son aquellas que se establecen a través de acuerdos entre dos países, acuerdos que suelen adoptar la forma de convenios.

Si bien desde un punto de vista teórico, la solución ideal podría ser la elaboración de tratados fiscales o convenios no entre dos (convenio fiscal bilateral) sino entre varios países (convenio fiscal multilateral), en la práctica han sido mucho más frecuentes los tratados bilaterales debido a las exigencias que plantean los de carácter multilateral. En concreto, la firma de estos últimos ha de efectuarse entre países vinculados por relaciones más amplias que las estrictamente económicas y exige de una previa y mínima armonización de las normativas fiscales de los países que hoy por hoy es difícil de alcanzar.

Los mecanismos concretos que se incluyen en los convenios para evitar la doble imposición son además de los tres mencionados en el apartado anterior (deducción, exención y crédito fiscal), los dos siguientes:

1) División del producto

En el tratado se establece que sólo uno de los países percibirá el impuesto. La diferencia con el método de exención es que, posteriormente, la cantidad recaudada por un país será compartida con el otro.

La principal dificultad de este método es la exigencia de una colaboración muy estrecha entre las Administraciones Tributarias.

2) Reparto del Objeto Imponible

La aplicación de este sistema exige de un convenio en el que se determine cual de las dos Administraciones Tributarias tiene derecho a gravar un determinado Objeto Imponible. Este método admite dos modalidades: en la primera existe un compromiso por parte de un país de abstenerse de gravar un objeto sólo cuando el otro país lo grave efectivamente; la segunda supone que el país al que se reconoce la competencia fiscal obtiene un derecho exclusivo de imposición de tal modo que el otro país en ningún caso podrá gravar esa materia.

Los convenios bilaterales constituyen una de las fuentes más importantes del Derecho Internacional Tributario; son sin duda el medio más utilizado para resolver los problemas derivados de la falta de coordinación fiscal internacional. Todo ello justifica el que tratemos con mayor detalle las características de los mismos. Hemos de comenzar señalando que los tratados fiscales se han referido casi exclusivamente al Impuesto sobre la Renta y se han firmado preferentemente entre países industrializados; existen pocos tratados entre un país industrializado y uno subdesarrollado y menos aún entre dos países subdesarrollados. La razón puede encontrarse en el argumento siguiente: cuando entre dos países existe un flujo de mercancías, capital y trabajo en ambas direcciones más o menos igual, el tratado permite la eliminación de la doble tributación sin que ninguno de los dos países sufra una desventaja; en cambio, cuando el flujo es unidireccional (como ocurre entre un país industrializado y uno subdesarrollado), el tratado beneficiaría a una de las partes en perjuicio de la otra.

Las principales ventajas derivadas de la utilización de convenios podrían ser las seis siguientes (Albi, R. Oñarza y J.J. Rubio, 1988):

- a) Ventajas derivadas de la existencia de países que no recogen en su legislación interna ningún tipo de medidas para evitar la doble imposición o que, aún reconociéndolas, no las aplican.
- b) Los tratados fiscales sirven para definir con exactitud las reglas para la aplicación del crédito fiscal o el principio territorial de tributación evitando así la colisión de criterios de sujeción y la doble tributación que los mismos implican. Todo ello favorece además el camino hacia la armonización fiscal internacional.
- c) Implican una mejora en las relaciones fiscales entre los países contratantes al prever normas de asistencia administrativa recíproca y procedimientos amistosos para la resolución de conflictos.
- d) Constituyen un instrumento internacional de lucha contra el fraude fiscal.
- e) Pueden ser un medio que haga que surtan efectos los incentivos fiscales que conceden los países en vías de desarrollo para atraer capitales evitando que sean anulados por la legislación fiscal del país de residencia de perceptor.
- f) Estabilizan la fiscalidad de los inversores extranjeros con lo que éstos ganan en seguridad y certeza ante posibles cambios de normativa.

Existen una serie de principios que algunos autores han enunciado como principios básicos del Derecho internacional tributario (Luis del Arco, 1977). Al ser los convenios una de las fuentes más importantes de tal derecho, pueden considerarse como principios inspiradores de los convenios y, por último, al ser los convenios bilaterales la forma jurídica más empleada para lograr la coordinación fiscal internacional podemos definirlos como los auténticos principios teóricos de la coordinación fiscal internacional. Los más destacados han sido los siguientes:

1) Deslinde de soberanías

Existen determinados hechos imponibles cuya adscripción a una jurisdicción fiscal concreta no está nada clara; se plantean por ello problemas de doble imposición cuando ambos países tratan de someter dicha renta a tributación o de elusión cuando ninguno de ellos lo hace. Para evitar tales problemas será requisito imprescindible el llamado "deslinde de soberanías" que implica definir con claridad cuales son las áreas de competencia de cada Estado. En el epígrafe segundo definimos el concepto de soberanía; se explicó allí la resistencia de los países a ceder parcelas concretas de su soberanía en favor de los intereses de un grupo más amplio de países y cómo ello puede poner en peligro el logro de los procesos de coordinación fiscal.

2) Principio de no discriminación

El principio de no discriminación se tuvo en cuenta en los modelos de Convenio elaborados por la Sociedad de Naciones y en la redacción del modelo de la OCDE. Este último, según establece el art. 1º, se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes; el principio de no discriminación es exigible respecto de los nacionales sean o no residentes de cualquiera de los Estados contratantes. El art. 24 define el principio del modo siguiente: "Los nacionales de un Estado contratante, no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en la mismas condiciones". Según Musgrave (1970), la naturaleza progresiva de la estructura del impuesto sobre la renta, exige de una interpretación más específica de lo que constituye trato

no discriminatorio. La solución práctica más aceptada es que el país de origen de la renta aplique un tipo retentivo que sea independiente de los tipos del impuesto del país de residencia del perceptor y que se establezca de tal modo que se corresponda con el gravámen que por término medio recae sobre la renta de la misma fuente cuando se percibe por un residente del país de origen.

3) Principio de reciprocidad

Este principio exige de una equiparación en las concesiones que, mutuamente, pueden realizarse dos Estados. Así en la enumeración de los impuestos cubiertos por un Convenio se pretende mantener un cierto equilibrio por ambas partes, no sólo en lo que se refiere a la analogía de las figuras tributarias, sino también respecto de los niveles de soberanía a que éstos son exigidos. Este principio exige, además que las reglas de los Convenios se redacten, en forma recíproca con el fin de que ambos Estados asuman las mismas obligaciones.

4) Principio de cortesía internacional

En las relaciones internacionales es usual reservar un trato de favor a los propios Estados o a sus representantes legales; por ejemplo, se reconoce la extraterritorialidad a las representaciones diplomáticas de un Estado en otro Estado. En el campo tributario esto implica la no exigibilidad de impuestos por parte de un Estado a otro Estado. Por extensión, estos beneficios alcanzan igualmente a aquellas personas que actúan en nombre o en representación de un Estado.

El Modelo de convenio de la OCDE (1977) no afecta a los funcionarios diplomáticos y consulares cuyos privilegios se respetan en el art. 27; no obstante, dedica a la

tributación de las retribuciones de los funcionarios públicos el conjunto de reglas contenidas en el art. 19, respetando en un principio la imposición en la fuente.

5) Principio de asistencia técnica administrativa

Es usual incluir en los convenios para evitar la doble imposición alguna cláusula por la que los países se comprometen a intercambiar información. El art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE recoge un compromiso de esta naturaleza con el fin de facilitar la aplicación del convenio.

3.3. ARMONIZACION FISCAL

Una vez analizadas en los dos apartados anteriores las medidas de carácter uni, bi o multilateral que persiguen el logro de la coordinación impositiva, analizaremos aquí los procesos de armonización fiscal. Existen al menos dos conceptos diferentes de armonización fiscal: según el primero, la armonización fiscal exige de una igualación de las figuras y tipos impositivos que existen en un área determinada. Dado que las posibilidades de igualación son, en este terreno, utópicas la mayor parte de los autores han defendido un segundo concepto de armonización fiscal que podría definirse como cualquier cambio que tienda a acercar los sistemas de las haciendas públicas de los países de un área determinada.

Los procesos de armonización son especialmente importantes cuando un grupo de países se unen formando un mercado común. Shoup (1969) distingue tres motivos que justifican la importancia de este fenómeno en un mercado común estableciendo una comparación de esta forma de integración económica con el área de libre comercio; los cuatro motivos señalados son los siguientes:

- 1) En un mercado común no se imponen derechos de aduana o impuestos sobre la exportación cuando los bienes se trasladan de un país a otro; esta mayor libertad en cuanto al comercio internacional ofrece mayores premios a la armonización fiscal y hay más que perder, en cuanto a eficiencia asignativa, al no compaginar los sistemas de hacienda pública.
- 2) Un mercado común busca un aumento de la movilidad del trabajo, del capital y de los capitalistas, dentro de la unión; de nuevo, esta movilidad superior aumenta el rendimiento de la armonización.
- 3) A diferencia de lo que ocurre en un área de libre comercio, en donde los controles fronterizos deben mantenerse, en un mercado común, dichos controles tratan de ser eliminados; para conseguirlo será preciso que los sistemas fiscales internos puedan reorganizarse de modo que no se conceda la desgravación fiscal en cuanto a los impuestos sobre las ventas, con respecto a la exportación de bienes y no se aplique un impuesto compensatorio sobre las importaciones. Todo ello plantea la exigencia de armonización impositiva.

Aunque en este epígrafe no hemos introducido análisis normativo puede ser útil indicar aquí cuales son las ventajas de un proceso de armonización. A este respecto Shoup (1969) señala que además de originar los beneficios tangibles resultantes de un sentido de unión, la armonización fiscal resulta especialmente significativa para el tratamiento igualitario de las personas o entidades fiscales, la eficiencia de la asignación y el crecimiento económico; sus efectos sobre el pleno empleo pueden ser adversos y son inciertos sus efectos en cuanto a la estabilidad de precios y el equilibrio externo.

4. ANÁLISIS NORMATIVO

La realización de un análisis normativo nos permitirá llegar a algunas conclusiones interesantes respecto de la bondad de las distintas técnicas de coordinación impositiva. Para efectuar tal análisis necesitamos de unos criterios de valoración. En el campo de la imposición sobre las rentas los criterios básicos han sido los de eficiencia y equidad aunque podrían establecerse otros como serían la contribución de las distintas técnicas a la estabilidad y el desarrollo económico. La definición de los criterios mencionados varía cuando abandonamos el marco de una economía cerrada para pasar a economías desarrolladas que mantienen estrechas relaciones con el exterior. En el presente epígrafe se definirán nuevamente los criterios de eficiencia y equidad y se expondrá de forma breve y esquemática cuales son los mecanismos más adecuados para el logro de tales objetivos. El cuadro final elaborado por el profesor Albi (1988) sirve como resumen de todo lo explicado a lo largo de estas páginas.

4.1. CRITERIO DE NEUTRALIDAD

Uno de los requisitos esenciales que suele exigirse a los impuestos en general y a los sistemas de coordinación impositiva en particular es el de su neutralidad, es decir, que no impidan el logro de la eficiencia en la asignación de los recursos. En relación al factor capital hemos de distinguir dos conceptos de neutralidad fiscal: "neutralidad en la importación de capital" y "neutralidad en la exportación de capital".

La neutralidad de la importación de capital exige que el país importador conceda el mismo trato fiscal a todos los que invierten en su territorio sea cual sea el país de donde procede el capital y a donde afluyen, por tanto, los rendimientos. De esta forma, se persigue el objetivo de lograr una competencia justa. La mayor parte

de la doctrina coincide en que éste no es el criterio adecuado para valorar la bondad de los instrumentos de coordinación impositiva y proponen por ello la aplicación del criterio de neutralidad en la exportación. Como señala a este respecto el profesor Albi (1988) esto está en conexión con la idea de que sea el país de residencia del perceptor y no el de origen de la renta aquel sobre el que recae la responsabilidad inicial de conseguir la eficiencia en la localización internacional de capital.

La neutralidad de la exportación de capital puede plantearse desde distintas perspectivas:

1) Perspectiva mundial

Se cumplirá el objetivo de eficiencia a nivel mundial cuando los impuestos no interfieran en la elección entre inversión interior y extranjera o en la distribución de la inversión extranjera entre los diversos ~~países~~. Esto permitirá la maximización de la renta mundial y exige de la igualación de los rendimientos marginales brutos de las inversiones de los distintos países. Por ejemplo, supongamos una situación caracterizada porque los rendimientos marginales brutos no son iguales; sería posible aumentar la renta mundial traslando capital desde el país con rendimiento marginal bajo hacia aquel cuyo rendimiento marginal sea alto. En presencia de impuestos, y dado que los inversores toman sus decisiones de inversión en función de las tasas de rendimiento después de impuestos, el requisito anterior se transforma en la necesidad de igualación de los rendimientos marginales después de impuestos que sólo se logrará cuando el capital sea gravado con idénticos tipos dondequiera que se encuentre. Lo utópico de alcanzar tal uniformidad tributaria ha llevado a algunos autores a conformarse con la neutralidad en la elección entre la inversión interior y exterior desde un país que podría lograrse gravando la renta

procedente de una inversión en el extranjero de acuerdo con la tributación aplicable en el país de residencia del inversor y aplicando el método de imputación integral o crédito fiscal pleno por el impuesto pagado en el país de origen de la renta. El mismo resultado podría alcanzarse a través del método de exención en origen; sin embargo, no parece acceptable que el país donde se origine la renta renuncie totalmente al gravámen de la misma y por ello este método no suele utilizarse en la práctica. Por otra parte, no es el método de imputación integral sino el método de imputación con tope máximo el más empleado como medio de coordinación impositiva; con ello se ha tratado de evitar comportamientos abusivos por parte del país de la fuente por los cuales se transfieran recursos desde la Hacienda del país inversor hacia las haciendas de otros países. La existencia de un límite a la posibilidad de deducir en la cuota los impuestos pagados en el extranjero no representará ningún inconveniente para la eficiencia mundial siempre y cuando el tipo impositivo aplicable en el país de residencia supere al del país de origen de la renta.

2) Perspectiva nacional

El logro de la eficiencia desde una perspectiva nacional se corresponde con el objetivo de maximización de la renta nacional. Hay autores que consideran que el objetivo básico que han de perseguir los mecanismos de coordinación impositiva no es el de maximizar la renta mundial sino la renta nacional. Por renta nacional entienden la suma de la renta producida en el país antes de impuestos y la procedente del exterior después de impuestos. La maximización de la misma exige de la igualación de la tasa de rendimiento interno con la tasa de rendimiento externo neta de impuestos. Para estos autores el objetivo de maximizar la renta mundial

instrumentado a través de crédito fiscal pleno conlleva una inversión excesiva, es decir, por encima de lo que conviene a los intereses nacionales y proponen el sistema de deducción como el más adecuado para lograr la neutralidad entendida desde un punto de vista nacional.

3) Unión fiscal

Entre los extremos de eficiencia mundial y nacional, Musgrave (1970) considera que el concepto de eficiencia puede aplicarse también a un grupo de países que formen una unión fiscal.

Como hemos indicado antes, la igualación de los tipos impositivos de todos los países sería positiva desde el punto de vista de la eficiencia a nivel mundial en sentido estricto; sin embargo, si tal igualación se produce sólo para los países que forman parte de una unión fiscal, el efecto final en términos de eficiencia no resulta tan claro: por un lado puede aumentar la eficacia de los intercambios que se produzcan entre los miembros de la unión, pero, por otro, el tipo impositivo puede establecerse de tal modo que los tipos de los países de la unión se alejen de (acerquen a) los tipos exteriores produciéndose por esta segunda vía una pérdida (ganancia) de eficiencia. El efecto final es indeterminado.

Tal indeterminación de resultados no se produciría si la neutralidad entre los países de la unión se logra por medio de la introducción de créditos impositivos en lugar de por la igualación de tipos. En este caso, aumentaría la eficiencia entre los miembros de la unión, por una parte, y por otra, dado que la situación de los países de la unión respecto de otros países no ha variado, no se afectarían las corrientes de capital entre ambos grupos de países; el resultado neto será, por tanto, un aumento de la eficiencia mundial.

Antes de concluir con el tema de la eficiencia es preciso destacar que el logro simultáneo de los dos criterios de neutralidad que hemos distinguido: Neutralidad de la exportación y de la importación de capital exige de la igualdad total de los tipos impositivos efectivos que existen en todos los países. Es la imposibilidad práctica de alcanzar un resultado de este tipo lo que nos exige elegir uno de ellos como criterio más adecuado. Como ya hemos señalado antes la mayor parte de la doctrina coincide en que es el primero el más útil para la valoración de los instrumentos de coordinación impositiva.

4.2. CRITERIO DE EQUITAD

El criterio de equidad en una economía abierta puede plantearse desde una doble perspectiva:

- 1) Equidad entre individuos
- 2) Equidad entre países

Analicemos a continuación cada una de ellas.

1) Equidad entre individuos

El principio tradicional de equidad horizontal exige que las personas en igual situación económica sean igualmente tratadas por el impuesto. En una economía cerrada, este principio significa que el impuesto debe ser independiente de la composición de la renta; en una economía abierta al requisito anterior se suma el de que la factura impositiva sea independiente de la procedencia interior o externa de la renta. Existen al menos tres niveles de aplicación de esta definición: internacional, nacional y ultranacional.

a) Equidad horizontal a nivel internacional

El cumplimiento de la equidad a nivel internacional implica que ~~de~~ personas con igual renta e

igual país de residencia han de pagar impuestos (externos más internos) iguales cualquier que sea la composición (interna o externa) de su renta. Este objetivo puede alcanzarse mediante la técnica de crédito fiscal pleno: si el impuesto extranjero es menor, el impuesto del país de residencia debe ser reducido y, si es mayor, deberá realizarse un desembolso. El crédito fiscal con tope máximo sólo permitirá alcanzar este nivel de equidad cuando el impuesto del país extranjero sea inferior al del país de residencia. El método de exención en origen proporciona resultados equivalentes a los dos anteriores aunque ya mencionamos antes el motivo para su escasa utilización práctica.

En resumen, podemos señalar que los métodos válidos para el logro de la neutralidad de la exportación de capital desde un punto de vista mundial siguen siendo válidos para alcanzar la equidad horizontal a nivel internacional.

b) Equidad horizontal a nivel nacional

Hay autores que consideran que el criterio de equidad más conveniente es el establecido desde una perspectiva mundial; ello exigiría simplemente igualdad en el impuesto interior o del país de residencia. Será preciso tratar la renta procedente del exterior, después de impuestos, como si se tratase de renta interna, es decir, los impuestos extranjeros sobre la renta son considerados como coste para la obtención de las rentas externas y admitidos como gasto deducible para el cálculo de la base imponible; no existe crédito impositivo alguno. De nuevo,

la técnica que permite alcanzar la neutralidad de la exportación de capital desde el punto de vista nacional coincide con la que logra la equidad horizontal a nivel nacional.

c) Equidad horizontal a nivel ultranacional

Según este enfoque, la equidad se logra con una igualación de los impuestos del país de residencia en relación a la renta total antes de los impuestos extranjeros; por ello no se admite la deducción, ni en base ni en cuota, de los impuestos pagados en el extranjero. No se exige, por tanto, ningún mecanismo de coordinación impositiva.

De los tres criterios de equidad horizontal mencionados es el primero el más avanzado y el más atractivo, a su vez, para el logro de la neutralidad de la exportación de capital a nivel internacional; pero dado que la equidad es una cuestión de juicio de valor no se puede afirmar que el nivel internacional sea el único válido y que las otras dos versiones de la equidad estén equivocadas.

2) Equidad entre países

Se plantea aquí la forma en que han de dividirse los ingresos impositivos entre los distintos países. Como hemos indicado antes suele admitirse que es el país de origen de la renta el que tiene derecho preferente a gravarla aún cuando los factores de producción (trabajo y capital) que perciban dichas rentas sean extranjeros. El profesor Albi (1988) distingue dos tipos de problemas en relación a este tema: en primer lugar, el cumplimiento del criterio de equidad entre naciones bajo el principio de país de origen.

exige de la definición adecuada de la base imponible de cada territorio. Suele utilizarse el sistema de contabilidad separada aunque ya apuntamos en páginas anteriores algunas de las dificultades que plantea este método. En segundo lugar, se plantea cual es el tipo de gravámen aplicable en la nación de origen. La respuesta a esta pregunta suele exigir de la aplicación de dos principios básicos que tratan de inspirar los acuerdos bilaterales: principios de reciprocidad y de no discriminación. Según éste último, un país debería gravar la renta obtenida por los no residentes en las mismas condiciones que si fuera obtenida por sus propios residentes; la regla de reciprocidad se ha utilizado tradicionalmente en los convenios bilaterales en el área de las retenciones en origen de dividendos, intereses y cánones.

CRITERIO VALORATIVO

METODO DE COORDINACION

NEUTRALIDAD

I. Neutralidad en la exportación del capital

1. pº de vista mundial
"estricto".
2. pº de vista mundial
país a país.
3. pº de vista nacional

- Tratamiento fiscal igual en todos
los países.
- Crédito fiscal pleno (sin tope)
- Exención en origen
- Crédito fiscal con tope, si el ti-
po impositivo del país de residen-
cia supera al del país de origen.
- Deducción en la base

II. Neutralidad en la importación del capital

(Criterio inútil en términos del
logro de la eficiencia en la lo-
calización internacional del ca-
pital).

CRITERIO VALORATIVO

METODO DE COORDINACION

EQUIDAD

I. Equidad horizontal personal
aplicada a nivel internacion
nal

1. pº de vista
internacio-
nal "estricto"
2. pº de vista inte
rnacional
país a país

- Tratamienoo fiscal igual en
todos los países

- Crédito fiscal pleno (sin tope)
- Exención en origen
- C.F. Con tope, si el tipo del
país de residencia supera al de origen

- Deducción en la base

II. Equidad horizontal personal
aplicada a nivel nacional.

III. Equidad entre las naciones

- Armonización de tipos imposi-
tivos y definiciones territo-
riales adecuadas de bases im-
ponibles

5. CONCLUSIONES

El progresivo avance por la senda de la coordinación fiscal internacional es un requisito inexcusable si se trata de dar respuesta a los problemas que plantea la creciente internacionalización de la economía. En efecto, el desarrollo independiente de los sistemas fiscales en una situación de economías interconexiónadas genera problemas de doble imposición, evasión y elusión fiscales dificultando el logro de los procesos de integración y obstaculizando el alcance de las ventajas derivadas del comercio internacional.

Los instrumentos de coordinación impositiva más utilizados son los de carácter unilateral y bilateral. Los primeros, al ser adoptados por la legislación interna de un Estado de modo independiente, presentan una eficacia restringida para eliminar la doble imposición ya que no existe coordinación alguna entre las Administraciones fiscales de los distintos países. Los convenios bilaterales constituyen el medio más utilizado para resolver los problemas derivados de la falta de coordinación en esta materia por lo que los principios inspiradores de los convenios podemos considerarlos como los auténticos principios teóricos de la coordinación fiscal internacional. En los estadios más elevados de coordinación se sitúan los convenios de carácter multilateral y los procesos de armonización fiscal. Ambos se caracterizan por las mayores dificultades para ser plasmados en la realidad jurídica de los distintos Estados debido a la exigencia de que los países estén vinculados por relaciones más amplias que las estrictamente económicas. La armonización no se entiende en el sentido utópico de igualación sino de acercamiento de las normas fiscales de los distintos países.

Un análisis normativo nos ha permitido deducir que, para el logro de los dos objetivos básicos de la imposición: Neutralidad y equidad desde un punto de vista mundial país a país, los instrumentos más útiles son el crédito fiscal pleno, la exención en origen y el crédito

fiscal con tope siempre que el tipo impositivo del país de residencia supere al del país de origen.

Por último, y centrándonos en el marco de la Comunidad Económica Europea, hemos de destacar que la proyectada libre circulación de capitales plantea la necesidad de avanzar en los procesos de armonización como medio indispensable para maximizar la eficiencia en el uso de los factores productivos. En efecto, cuando los países se unen formando un Mercado Común, las medidas de carácter bilateral no resultan suficientes y son mayores los premios que se derivan de un acercamiento en la tributación efectiva de las rentas de los distintos Estados. Este proceso no está exento de dificultades particularmente en el orden político, a causa de la resistencia de los países a la cesión de soberanía. La armonización fiscal en el marco comunitario será, por tanto, uno de los temas punteros en la investigación hacendística durante los próximos años.

B I B L I O G R A F I A

=====

ALBI, E. (1987): "Los efectos de la tributación en el comportamiento económico: los casos de elusión y evasión fiscales". Seminario de Profesores, Departamento de Hacienda Pública y Derecho Fiscal. Facultad de CC. Económicas. Universidad Complutense de Madrid.

ALBI, E. (1988): "Elusión y evasión fiscales (la investigación económica)". Seminario de Profesores, Departamento de Hacienda Pública y Derecho Fiscal. Facultad de CC. Económicas. Universidad Complutense de Madrid.

ALBI, E. y G. ARIZNAVARRETA, J. L. (1988): Sistema Fiscal Español, Ed. Ariel, Barcelona.

ALBI, E., R. ONDARZA, J.A. y RUBIO, J.J. (1988): "Tributación de los no residentes en España (Aspectos internacionales del I.R.P.F. y del I.S.)".

ARCO del, L. (1977): Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español, Escuela Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda. Madrid.

ARCO del, L. y OTROS. (1979): Estudios de Doble Imposición Internacional, I.E.F. Madrid.

BHAGWATI, J.N. (1982): "Introduction", Journal of Public Economics, vol. XVIII/1982.

BHAGWATI, J.N. y HAMADA, K. (1982): "Tax policy in the presence of emigration", Journal of Public Economics, vol. XVIII/1982.

BIEHL, D. (1982): "Towards a general theory of taxing international transactions: A taxonomy of international taxation principles" Public Finance, XXXVII.

BUHLER, O. (1966): Principios de Derecho Tributario Internacional, traducc. castellano de ed. Derecho Financiero. Madrid.

BURGO, B.M. (1985): "La Comunidad Europea y la evasión fiscal internacional". Hacienda Pública Española, nº 96/1985.

CNOSSEN, S. y OTROS. (1987): Tax Coordination in the European Community. Kluwer. Deventer. The Netherlands.

CROSS, R.B. y SHAW, G.K. (1981): "The tax Evasion-Avoidance Choice: A Suggested Approach". National Tax Journal, vol. XXXIV.

DEARDEN, J. (1976): Sistemas de contabilidad de costes y control financiero, Deusto, Bilbao.

DELOITTE, HASKINS y SELLS (1987): Treaty Shopping. An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries. Kluwer. Deventer. The Netherlands.

DUNNING, J.H. (1971): The Multinational Enterprise, Allen and Unwin, Londres.

FERNANDEZ, J.R. (1987): "Régimen tributario de dividendos y cánones en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España", en Relaciones Fiscales Internacionales, (VILLA de la, J.M., 1987). I.E.F. Madrid.

F. PIRLA, J.M. (1981): Economía y Gestión de la Empresa, Ciber--nos, Madrid.

FORNS, J.J. (1960): La doble imposición internacional. Ed. Cámara de Comercio. Madrid.

GOVZALEZ, J.M. (1985): "Los precios de transferencia en el Impuesto sobre Sociedades". Carta Tributaria, nº 16/85.

GONZALEZ-PARAMO; J.M. (1987): Teoría Pura de la Hacienda Pública Internacional: Revisión y Síntesis. Universidad Complutense de Madrid Doc. de Trabajo 87/31.

GOTA LOSADA, A. (1987): "La internacionalidad de los Impuestos sobre la Renta, Sociedades y Patrimonio", en Relaciones Fiscales Internacionales (VILLA, 1987), I.E.F. Mº de Hacienda. Madrid.

GREENBERG, J. (1984): "Avoiding Tax Avoidance: A (Repetead) Game-Theoretic Approach". Journal of Economic Theory, vol. XXXII/1984.

HUFBAUER, G.C. y ADLER, F.M. (1968): "Overseas manufacturing investment and the balance of payments". Estudio sobre investigaciones de Política Tributaria, nº1. Secretaria del Tesoro, EE.UU. Washington, D.C. U.S. Government Printing Office.

JENKINS, G.P. y WRIGHT, B.D. (1975): "Taxation of income of multinational corporations: The case of the United States Petroleum industry". The Review of Economics and Statistics, vol. LVII/1975.

KENEN, P.B. (1972): U.S. Direct Investment and the National Interest: Welfare Theory and Tax Treatment, Informe de la Secretaria del Tesoro de EE.UU.

KINDLEBERGER, C.P. (1969): "Six lectures on Direct Investment", American Business Abroad. New Haven, Yale University Press.

KOPITS, G. F. (1976): "La tributación y el comportamiento de la empresa multinacional: un análisis crítico", International Monetary Fund Staff Papers, vol. XXIII. Traducc. en castellano en Hacienda Pública Española, nº 51, I.E.F. Madrid.

LOPEZ LOPEZ, M.T. (1988): "La Comunidad Económica Europea y el fraude fiscal internacional: necesidad de colaboración". Actualidad Financiera, nº19/1988.

LUIS de, F. (1987): "Los métodos para evitar la doble imposición internacional", en Relaciones Fiscales Internacionales, (VILLA de la, J.M., 1987), I.E.F. Ministerio de Ec. y Hacienda. Madrid.

MALLO, C. (1982): Contabilidad Analítica. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Ec. y Hacienda. Madrid.

MOLINA REQUENA, J. (1986): España y la Economía del Mercado Común Europeo. Ceura. Madrid.

MUSGRAVE, P.B. (1969): Taxation of Foreign Investment Income Issues and Arguments , Cambridge, Mass. Harvard Law School.

MUSGRAVE, P.B. (1972): "International Tax Base Division and the Multinational Corporation", Public Finance, vol. XXVII.

MUSGRAVE, P.B. (1975): Direct Investment Abroad and the Multinationals: Effects on the U.S. Economy. Subcomité de Sociedades Multinacionales del Comité de Relaciones Exteriores del Senado EE.UU. Washington D.C. U.S. Government Printing Office.

MUSGRAVE, R.A. (1970): Fiscal Systems, Yale University Press. New Haven. Traducc. castellano de E. Fuentes Quintana: Sistemas Fiscales, Aguilar, Madrid, 1973.

MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P.B. (1980): Public Finance in Theory and Practice, Mc Graw Hill, Nueva York. Versión castellana de J.M. Lozano: Hacienda Pública Teórica y Aplicada. I.E.F., Madrid, 1981.

MUTEN, L. (1983): "Some topical issues concerning international double taxation". Comparative Tax Studies. Ed. Crossen. North Holland Co.

O.C.D.E. (1963): Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en los impuestos de renta y patrimonio. Ed. O.C.D.E., París.

O.C.D.E. (1977): Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en los impuestos de renta y patrimonio. Ed. O.C.D.E., París , traducc. castellano del I.E.F. Madrid. 1977.

O.C.D.E. (1979): Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Report of the O.E.C.D. Committee on Fiscal Affairs.

O.C.D.E. (1984): Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues (Transfer pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement procedure; The taxation of multinational banking enterprises; The allocation of central management and service costs), Reports of the O.C.D.E. Committee on Fiscal Affairs.

O.C.D.E. (1987): International Tax Avoidance and Evasion. Report of the O.C.D.E. Committee on Fiscal Affairs.

ONRUBIA, J. (1986): "Ingresos y gastos por operaciones vinculadas: Ley 61/78. Problemática en el ámbito de la Imposición Internacional". Actualidad Financiera, nº 24/1985.

ORTIZ CALZADILLA, R. (1985): "El impuesto sobre sociedades en la C.E.E.", Hacienda Pública Española, nº 96/1985.

RAGGAZI, G. (1973): "Theories of the Determinants of Direct Foreign Investment", I.M.F. Staff Papers, vol. 20/1973.

ROSEN, H.S. (1985): Public Finance, Irwin, Homewood, Illinois. Traducc. en castellano: Manual de Hacienda Pública, Ed. Ariel, Barcelona, 1986.

SHOUP, C.S. (1967): Fiscal Harmonization in common markets, Columbia University Press, New York.

SHOUP, C.S. (1969): Public Finance, Aldine Publishing Co. U.S.A. Traducc. castellano de E. Albi: Hacienda Pública, I.E.F. Madrid, 1980.

STEVENS, G.V. (1969): U.S. Direct Manufacturing Investment to Latin America: Some Economics and Political Determinants.

STIGLITZ, J.E. (1985): "The general theory of tax avoidance", National Tax Journal, vol. XXXVIII.

STIGLITZ, J.E. (1986): Economics of the Public Sector, W.W. Norton and Co. New York.

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID (1986): Organización Económica Internacional. Apuntes. Facultad de CC.Económicas y Empresariales. Somosaguas. Madrid.

VILLA GIL, de la, J.M. (1986): Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid.

VILLA GIL, de la, J.M. (1987): Relaciones Fiscales Internacionales, (coordinador y articulista, otras referencias, op. cit.), I.E.F.